

氏 名	井上 和子
学 位 の 種 類	博士（経営管理学）
報 告 番 号	甲 5 1 1 号
学位授与年月日	2 0 1 9 年 3 月 3 1 日
学位授与の要件	学位規則（昭和 2 8 年 4 月 1 日文部省令第 9 号） 第 4 条第 1 項該当
学 位 論 文 題 目	わが国製造業における原価計算の実相と課題 —標準原価による管理および計算の問題点を中心として—
審 査 委 員	（主査） 青淵 正幸（立教大学大学院 ビジネスデザイン研究科准教授） 亀川 雅人（立教大学大学院 ビジネスデザイン研究科教授） 野田 健太郎（立教大学大学院 ビジネスデザイン研究科教授） 青木 茂男（茨城キリスト教大学名誉教授）

I. 論文の内容の要旨

(1) 論文の構成

本研究は、製造業の企業内における数値のずれ（乖離）の原因を検討し、それを縮小することで、会計情報が今よりも経営管理に役立つ情報となることを明らかにしようとするものである。

具体的には、生産現場によって管理される数値と、経理部門が計算し経営層が認識する数値には乖離が発生しており、企業内に複数の管理数値が存在している。企業ではそのずれを係合（係わりの度合い）しようとしなが、複数の管理数値を持つ原因であることを主張した上で、両者の持つ数値を係合し、近似値となれば、会計情報がほぼそのままの状態に経営管理に用いられ、管理会計としての機能向上につながるであろうことを結論としている。

結論に向けて、本研究では10の章が用意されている。第1章は研究課題と本研究の構成を示した章である。第2章では経理部門が用いている原価計算の実態を調査し、標準原価計算あるいは予定原価計算が主たる管理手法として根付いていることを明示する。第3章は原価計算の唯一の規範である原価計算基準を取り上げ、同基準が目指す標準原価計算による管理を確認している。第4章と第5章は先行研究のレビューに該当する章である。第4章では標準原価計算が生成された米国を中心に、その成り立ちと米国での標準原価計算研究をレビューし、第5章ではわが国における原価管理に関する研究をレビューして、本研究が示した課題が未解決であることを確認している。第6章と第7章は、生産現場の数値と経理部門の数値に乖離が生じる原因について検討している。その原因は複数からなると思われるが、本研究では直接労務費と仕掛品の評価の2点に焦点を当てている。第8章は、第6章と第7章で検討した内容を確認する章である。製造業大手22社にアンケートおよびインタビューを実施し、生産現場と経理部門による数値の乖離の存在の有無や乖離の解消等について調査した。第9章では乖離を縮小させ、生産現場と経理部門の数値の係合を試みた中小企業の事例を扱い、その手法の妥当性を検討する。筆者は当該企業の経理部門に在籍していた当時、チームとして係合の作業に加わり、会計情報が経営管理にそのまま役に立ったことを経験している。ゆえに本研究はそれを理論的に整理したものと言える。第10章は結論を示すために設けられた章である。

なお、係合という言葉は、一般には特許等で用いられる言葉であるが、本研究では敢えてこの言葉を使用している。係合の持つ意味は、完全に一致することを指すのではなく、2つのものが関連づけて説明できる状態のことを指している。主として物量単位で管理する生産現場と、会計基準や会計法規によって計算される経理部門の数値が完全に一致することはない。しかし両者には何らかの関連性があるべきである。本研究では両者の関連性がない、あるいは薄いことが、会計情報が経営管理にそのままでは役に立たないことを念頭に置き、係合によって会計の持つ機能が経営管理の向上に資することを論究し

ている。

以下が各章の題目である。

第1章 研究の課題と構成

第2章 わが国製造業における原価計算・原価管理の現状—先行調査研究と公表製造原価明細書を中心に—

第3章 原価計算基準における標準原価計算

第4章 標準原価計算の生成とその後

第5章 標準原価にかかる先行研究

第6章 標準原価計算における労務費計算

第7章 仕掛品をめぐる問題

第8章 アンケート調査およびインタビュー調査による探究

第9章 損益計算書および製造原価明細書を出発点とした原価計算・原価管理—中小企業Z社における原価計算システムの改善と背景をとおして—

第10章 わが国製造業における原価計算の実相と課題

参考文献および参考資料

(2) 論文の内容要旨

第1章は本研究の課題と構成を述べた章である。製造業の経営において原価計算・原価管理が重要であることはいうまでもなく、標準原価計算は原価管理の代表的な手法である。標準原価計算を実際に採用する企業も多い。しかし、標準原価計算による管理に対して批判的な意見もある。それに対し筆者は、標準原価計算は原価管理として機能しないのではなく、そもそも生産現場における能率管理や、計算を含めた原価そのものの管理は困難ではないかとしている。困難の原因として、本研究では直接労務費と仕掛品の評価を取り上げ、それが生産現場の管理と経理部門の管理に介在する乖離につながるものと考えている。管理会計には、管理のために資料となる事実の情報を経営層に提供するという機能と、会計がそのまま管理の手段となるという機能がある。現場の物量計算と経営層の金額計算の結果が係合されれば、この2つの機能を同時に果たすことができる。第1章では、本研究の目的として、生産現場による物量計算と経営層の金額計算の係合を阻害する要因を考察し、その解決方法を検討することが示されている。

第2章では製造業で採用されている原価計算による管理の実態を調査している。まずは有価証券報告書に記載された東証第一部上場製造業 860 社の製造原価明細書をひとつひとつ調べ上げ、標準原価計算あるいは予定原価計算による管理の実施状況を調査した。その結果、多くの企業では標準原価あるいは予定原価を用いた事前原価による管理が実践されていた。標準原価と予定原価は理論的に異なるが、実務では両者を混同しているようである。製造原価明細書の記載を見ると、実際原価計算を採用する企業が多い。これは、期中では標準原価計算または予定原価計算を利用しているが、期末に調整を行い、期末製品や

期末仕掛品を実際原価で表示しているためだと思われる。日本大学商学部のグループが1990年代半ばから継続的に実施しているアンケート調査でも、そのような傾向は確認された。原価の集計には時間がかかる。ゆえに生産現場で目にする原価は、標準原価あるいは予定原価を用いられる。そして、それが財務諸表の中で製造原価として現れたとき、その原価は実際原価に変わっているため、生産現場の担当者は違和感を覚えるのではないかということを推論している。

第3章では原価計算基準に着目した。原価計算基準は諸外国には類を見ないものであり、原価計算に関する唯一の制度である。原価計算基準は原価会計にほかならず、そこに規定された標準原価は修正を要することなく、そのまま製造原価として認められるような原価であることを意図しており、標準原価計算は経営管理や製品原価算定のどちらにも利用されることを念頭に置いている。しかし、標準原価計算を採用している企業の大半は期末に原価差額を調整し、実際原価を用いて計算書類を作成している。会計数値がそのまま原価管理に用いられていない。また、原価計算基準のベースとなった原価計算基準（仮案）では、経営管理を意図した啓蒙的性格の規定が用意されていたが、制定された原価計算基準ではすべて削除されていた。経営管理に関する諸規定が原価計算基準に盛り込まれなかったことが、会計研究・理論と実務との間、また企業内部において生産現場と経理部門や経営層との間の管理数値に乖離が見られるようになったのではないかと指摘している。

第4章では標準原価計算の生成と発展を概観している。この章の目的は、原価計算基準に盛り込まれた標準原価計算の目的や意義（第3章の内容）を再確認するとともに、本研究に類する研究の有無を確認することである。同章では、Emersonを中心とした技術士らによる標準原価による原価管理機能と、会計士らによる価格計算・損益型標準原価計算機能を中心にレビューを行った。米国で生成された標準原価計算は、標準原価に基づく管理によって生産現場の改善効果の可視化と、複式簿記との結合による財務会計と連携機能を有していることを確認した。これらからすると、本来、生産現場と経理部門や経営層との間に原価認識の乖離は生じないはずである。なお、標準原価計算はレレバンス・ロストに至り、それ以後の原価計算研究は、活動基準原価計算を代表とする会計技法の専門性の深化へと進んだ。標準原価の管理に対する議論は立ち消えの状態となっている。レレバンス・ロストを指摘する研究は、管理会計が経営管理のための情報を経営層に提供するという機能面のものである。しかし、標準原価計算によるもう1つの管理機能である、会計がそのまま管理の手段になることについての指摘や研究が見られないことを、本章で確認している。

第5章ではわが国における標準原価による原価管理や原価計算に関する先行研究のレビューを行っている。多くの研究は、標準原価計算による原価管理の有用性の低下を指摘するものである。それらの論点は以下の通りである。FA化によって作業工程が自動化されると、直接工による直接作業時間が減少し、機械化による間接費が増加する。ゆえに管理の対象は間接費にシフトする。標準原価計算による原価管理は直接労務費の管理を通じて能

率向上を志向しようとするものであるから、管理対象のシフトは標準原価計算による原価管理の有用性を低下させるという指摘である。また、市場経済が成熟し、競合企業が増えると、企業は市場価格を念頭に置いた経営計画の立案を行う。市場価格と目標利益の差である許容原価が設定され、その管理が中心となることから、標準原価計算を用いた原価管理への関心は薄くなるという指摘である。さらに生産管理システムの開発・導入は生産現場の管理に変化をもたらした。生産管理データが自動的に集計され、標準原価計算による原価管理を必要としなくなったことを指摘する。このような論調の研究が多く見られる。加えて、近年では活動基準原価計算や活動基準原価管理、ライフサイクルコストリング、マテリアルフローコスト会計などの研究が学会誌等で多くを占めるようになり、原価会計に対する研究や製品原価、予算計画等に関する標準原価計算の研究は皆無に等しい。以上から、本研究に類する研究は存在せず、独創的なものであることを裏付けている。

第6章ではわが国の労務費の特性に着目している。標準原価計算が生成された米国では、労働量と発生する労務費の間に直接的な対応関係（比例関係）が認められるのに対し、わが国の労務費は支給総額が先に決定しており、毎月それを直接費と間接費に配分しているに過ぎない。直接労務費は形式的に計算されており、直接生産作業の対価を表示するものではない。労務費管理は貨幣単位でなく物量（作業時間）の管理にとどまることが、生産現場の管理と経理部門との乖離を生み出す要因の1つであることを示している。

製品原価の視点から生産現場における管理と経理部門の管理との乖離の原因を追求したのが第7章である。第7章では、仕掛品をめぐる問題について、様々な問題を内包すると思われる標準原価計算における原価差異分析と、その前提となる原価差異の把握・算定とともに検討している。

仕掛品の評価には進捗度の把握が必要となる。その把握の方法は1950～1960年代に議論されていたが、結論に達していない。それは、各企業における技術的な条件が異なることから、一般論として方法を提示できないことによるものであろう。進捗度についての認識が生産現場と経理部門で一致しなければ、当然に両者の原価管理は乖離する。ただ、進捗度の測定ルールの確立は難しい。計数による管理の限界であることを指摘している。

第8章では、前章までに確認された生産現場と経理部門や経営層との乖離について、企業での認識を調査した結果を示している。対象は、インタビュー調査のみを行った5社（2012年に調査）と、アンケート調査とインタビュー調査の双方を行った17社（2017年に調査）の計22社である。本調査で明らかとなったことを整理すると、①ほとんどの企業が標準原価あるいは予定原価といった基準となる原価を利用している、②基準となる原価は科学性、規範性をもつ標準原価ではなく予定原価に近い概念のものである、③労務費は固定的なものと認識されており、標準原価による労務費管理は時間管理にとどまり、労働の質を評価する役割を果たしていない、④進捗度は仕掛品の評価に影響を与え、それが当期製品製造原価の多寡に直結して利益に影響を与えるという4点である。これらから、わが国の標準原価計算ないし原価管理の実際は、原価そのものを管理する原価管理ではなく、

予算、計画、予算統制と結びついた経営管理となっていた。アンケート調査およびインタビュー調査から、生産現場と経営層が認識する製造原価には乖離があること、そしてその乖離を小さくする係合には関心があること、しかし、関心があってもその方法を見いだせていないことが確認された。

第9章では、中小企業のZ社が取り組んだ事例を紹介し、同社の手法が生産現場と経理部門に介在する乖離を係合できる手法であることに言及している。この手法は筆者がかつてZ社に在籍していたとき、会計担当者らとともに考案した方法である。起点は期間損益計算の資料である月次製造原価報告書の数値であり、そこから生産現場へ向けて調整が行われた。設定された標準原価（あるいは予定原価）が正しいと仮定すれば、生産現場で計算される当月製品製造原価と、経理部門が作成する製造原価報告書の当期製品製造原価は近似値となるはずである。原価計算基準がいうところの、修正を加えずにそのまま製造原価として用いることができるはずである。しかし、実際には近似しない。そこでZ社では、乖離の原因がどこで発生しているかを確認するため、会計担当者が設定された標準原価情を携えて生産現場へ出向き、確認作業を続けた。その結果、労務費や仕掛品の認識に不一致があることを確認し、加えて生産現場の計算ミスや不良在庫の隠蔽など、常態化していたロスの発見につながった。原価標準（1単位あたりの標準原価）は一度設定しても、環境変化に応じて柔軟に修正すべきである。会計担当者が生産現場への働きかけを続けた結果、通常であれば年に一度程度しか見直しが行われない原価標準を、毎月修正できる環境を構築した。生産現場の数値と経営層が認識する数値に関連性ができ、現場の物量計算と経営層の金額計算との係合が実践されたのである。算定された標準原価を基礎とする原価の改訂こそが、生産現場の改善効果を可視化できることを主張している。

管理会計には、管理に必要となる情報を経営層に提供するという機能と、会計がそのまま管理の手段となるという機能が期待されているが、Z社と異なり、多くの企業では経理部門で期末に調整が行われるため、会計情報がそのまま管理の手段になっていないことが乖離の原因であり、それを解消に向かわせる手法があることを本章で示している。

第10章は結論の章である。第2章から第9章までの検討を踏まえ、以下の結論を提示している。本研究で指摘するまでもなく、生産現場による物量を用いた原価管理と経理部門による原価管理の間には乖離が生じている。しかし、その要因を明らかにした研究は見当たらない。そこで、本研究では①原価計算基準、②日米における原価計算研究の潮流、③労務費の計算に関するわが国固有の概念、④仕掛品の評価の4つに着目し、それらが要因の一部であることを論じた。また、乖離を縮小し、係合へと向かわせる方法として、筆者自身もその取り組みに関わったZ社の事例を提示し、その実効性を検討した。これらが本研究の貢献である。

最後に、筆者は引き続き、実務家の目線から会計理論と会計実務に介在する乖離、あるいは生産現場と経営層との間にある乖離に着目し、その要因を探求することで、会計が経営管理に役立つものとなることについての研究を継続することを述べている。

Ⅱ．論文審査の結果の要旨

（１）論文の特徴

本研究の最大の特徴は、通常は研究者が所与としている点に疑問を抱き、その固定概念を解放して研究したことにある。本研究では、複数の視点から生産現場と経理部門（経理部門の結果を利用する経営層）との管理数値の乖離の原因を探求している。その視点の１つに、昭和 32（1957）年に作成された原価計算基準（仮案）がある。同（仮案）がベースとなって現行の原価計算基準が制定されたが、原価計算基準（仮案）に示されていた経営管理機能の部分が原価計算基準では抜け落ち、元々想定されていた管理機能を失ったことが、標準原価計算における管理機能の低下を招き、それが生産現場と経理部門の乖離を生み出したと主張している。原価計算基準（仮案）はこれまで表出しておらず、われわれが目にするようになったのは 2015 年である。原価計算基準（仮案）と現行の原価計算基準を比較検討した研究は希有であり、これが本論文の１つの特徴である。

仕掛品の評価に関する研究が半世紀にわたって研究テーマとなっていないことを示したのも１つの特徴であろう。先行研究を丹念に当たり、それを明らかにした。仕掛品の評価において、キーとなるのは進捗度である。原価計算や管理会計を学ぶ際、進捗度は所与のものとして扱われる。だが、実際にその評価は不可能に近い。生産現場が肌で感じる進捗度と経理部門が計算のために設定する進捗度は往々にして一致しないことは想像に難くないが、それをインタビュー調査によって明らかにしたのは、本論文の貢献の１つである。直接労務費の計算構造が、標準原価計算を生み出した米国と異なることに向き合い、計算そのものが生産現場と経理部門の乖離を生む原因であるとし、多くの研究者が所与と考えていた事項にメスを入れたことは一定の評価に値する。

調査した企業では、生産現場の管理数値と経理部門の管理数値が異なり、それぞれが持つ数値をお互いがそのままでは利用できないことを承知していた。しかし、本論文では企業がその解決方法にまでたどり着いていない現状を明らかにするとともに、１つの中小企業が行った方法が課題解決の糸口になる可能性を有していること示した。通常、企業が独自に行っている管理手法が表に出ることは少ない。関係者もしくは当該企業に通いつめた研究者の研究によって明らかにされる。本研究もその１つであり、特徴である。

（２）論文の評価

前述の通り、本研究が論点とした内容は、これまで多くの研究者が所与としていた部分や、あるいはかつて議論がなされたものの、その後に関心が移り、論点として忘れ去られていた部分に光を当てたという点で評価できる。また、理論と実務を橋渡しする側面を持つ研究成果であることも評価の１つである。

一方、審査委員会では、本研究に対する課題があることも認識している。第 1、に課題解決の実効性である。確かに、本研究では１つの中小企業が生産現場と経理部門の原価管

理に関する乖離を縮小し、本研究で表現される係合に向かったことは確認された。しかし、この手法は製造業であれば業種を問わず適用可能であるのだろうか。他の製造業ではなぜこのような手法を採用しないのだろうか。科学的に立証するのは容易ではないだろうが、この点を解明する必要があると感じている。

第2に、残された課題の遂行や新たな研究分野の挑戦に際し、研究者との交流を広げる必要性を指摘する。本研究が参考にした資料の多くは古い文献である。また、課題の解決に用いられたのは実務家への調査や事例であった。特に、実務家へのインタビューの結果は事実を示すものに違いないが、その解釈については多くの研究者とのディスカッションが不可欠だろう。実務家のみならず、研究者の多様な意見を解釈に取り入れることで、研究としての精度が増すに違いない。